

---

プロジェクト **収益認識に関する包括的な会計基準の開発の検討状況**  
(企業会計基準委員会からの報告)

## 項目

- 
1. 当委員会は、2015 年 4 月より収益認識に関する包括的な会計基準の開発に着手しており、2016 年 2 月 4 日に「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」(以下「意見募集文書」という)の公表を行った。意見募集文書に対するコメントは 2016 年 5 月 31 日に締め切られ、33 通のコメントレターが寄せられた。
  2. 第 345 回企業会計基準委員会(2016 年 9 月 23 日開催)では、全般的な進め方(第 4 項及び別紙 1 参照)を事務局は提案しており、その内容で審議を進めてきており、また、検討すべき課題を、別紙 2 のとおり抽出した。
  3. また、第 355 回企業会計基準委員会(2017 年 2 月 22 日開催)では、連結財務諸表について、以下の抽出した課題への対応の方針を事務局は提案している。

**全般的な進め方**

4. 第 70 回専門委員会(2016 年 9 月 15 日開催)及び第 345 回企業会計基準委員会(2016 年 9 月 23 日開催)では、以下の全般的な進め方を事務局は提案している。

- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズと日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズの両方を可能な限り満たすものとなる方向で基準開発を行う。
- (2) IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理を追加することも検討する。

- (3) 上記(2)にかかわらず、IFRS 第 15 号における理論面の問題提起が聞かれているものについては、IFRS 第 15 号との整合性を図ることの便益及び IFRS 第 15 号と異なる取扱いを定めるとした場合の影響等について慎重に考慮する必要があるため、

現段階では方向性を出さず、意見募集文書で識別した論点を一通り議論した後に検討することとする。

### 連結財務諸表に関する抽出した課題への対応の方針

5. 2016年2月に公表した意見募集文書では、収益認識に関する包括的な会計基準を開発することの意義として、以下の点を挙げている。

(1) 我が国の会計基準の体系の整備

(2) 企業間の財務諸表の比較可能性の向上

(3) 企業により開示される情報の充実

6. このうち、(2)の「企業間の財務諸表の比較可能性の向上」については、「この点、IFRS第15号は、Topic 606と文言レベルで概ね同一の基準となっており、また、業種横断的に複雑な取引や新しい取引を含む多様な取引に適用可能な会計基準であるとされている。このため、同基準に準拠して財務情報が作成された場合、業種や取引の種類にかかわらず、企業の損益計算書においてトップラインとして表示される収益計上額について国際的な比較可能性が改善することも期待される。」として、国際的な比較可能性の改善を意義として挙げている。

7. また、IFRS第15号は、5つのステップに基づき、履行義務の識別、取引価格の配分、支配の移転による収益認識等を定めており、部分的に採用することが困難であると考えられる。

8. これらを踏まえると、まずは、IFRS第15号の定めを基本的に全て取り入れることが考えられ、これにより、国際的な整合性を確保することが可能となる。

9. 一方、我が国の環境に適合させるためには、IFRS第15号の定めを基本的に全て取り入れるとともに、適用上の課題に対応するために、代替的な方法を追加的に定めることが必要になると考えられる。

ただし、代替的な方法を追加的に定める上では、国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとするを基本とし（重要性の定め等）、収益又は利益の額がIFRS第15号の定めと大きく異なる定めを追加的に置く場合には、項目数を限定するないし期間を限定することが適切であると考えられる。

10. なお、個別財務諸表における適用については、今後、別途検討を行う。

## 課題への具体的な対応

11. 上記の連結財務諸表に関する方針を踏まえると、以下の課題への具体的な対応が考えられる。

### （【課題1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるもの）

(1) 以下の課題については、収益又は利益の額が IFRS 第 15 号の定めと大きく異なる可能性があるため、基本的に、代替的な方法は定めない方向で検討を進めることが考えられる。

- 【論点 4】原価を基礎としたポイント引当金
- 【論点 4】売価を基礎としたポイント引当金
- 【論点 7】返品調整引当金
- 【論点 10】割賦販売
- 【論点 11】顧客の未行使の権利における非行使部分の会計処理（一定期間経過後に負債の消滅を認識すること等の代替的な会計処理の検討）

(2) 以下の課題については、(1)の課題の取扱いの方向性を定めた後に、検討することが考えられる。

- 【論点 9①②】電気事業等における検針日基準、海運業等の輸送サービスにおける実務及び鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入
- 【論点 9①②】原価回収基準（【追加論点（進捗度の測定方法）】インプット法を使用する場合に、発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときの取扱いを含む。）

(3) 以下の課題については、一般的な重要性は超えるものの財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせることがないと考えられるため、【課題2】の重要性に関する事項の議論に含めて議論することが考えられる。

- 【論点 6】変動対価における収益金額の修正時点
- 【論点 10】出荷基準
- 【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】契約金額からの金利相当分の区分処理

(4) 以下の課題については、現状の契約書ベースの会計処理との相違について実務上の問題が識別されており、代替的な方法を追加的に定めることの要否及び追加的に定める場合の要件について検討することが考えられる（別紙3の「収益認識の単位及び取引価格の配分に関する事項の検討」参照）。

- 【論点1】 契約を結合すること（【論点1】 工事契約会計基準に定める「認識の単位」と異なる契約の結合を含む。）
- 【論点3】 別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別すること
- 【論点8】 独立販売価格に基づく取引価格の配分

(5) 以下の課題は、理論面での懸念であるが、顧客の支配の獲得の考え方は、収益認識の中心的な考え方であり、この枠組みが国際的にも統一的に用いられることを踏まえ、IFRS第15号で採用される方法に大きな問題はないと考えられ、特段の対応を行わないことが考えられる。

- 【論点9①②】 一定の期間にわたり充足される履行義務に関する支配の移転

(6) 以下の課題については、開発する会計基準の適用範囲から除外することを提案している。

- 【論点16】 契約を獲得するためのコストの資産化

(7) 以下の課題については、開示（注記事項）と合わせて議論を行う予定である。

- 【論点17】 契約資産と債権の区分表示

#### （【課題2】 重要性に関する事項）

12. 課題として抽出した重要性に関する事項について、追加的に代替的な方法を定めるか否かを検討している（別紙3の「【課題2】 重要性に関する事項の検討」参照）。

#### （【課題3】 ガイダンスの追加及び【課題4】 設例の作成）

13. 課題として抽出した事項については、基本的に設例の作成で対応するか否かを今後検討する予定である。

以上

## 別紙1 全般的な進め方

2. 第70回専門委員会(2016年9月15日開催)及び第345回企業会計基準委員会(2016年9月23日開催)では、以下の全般的な進め方を事務局は提案している。これらの議論を踏まえ、当面、以下の内容で審議を進めることとする。

- (1) IFRSを連結財務諸表で任意適用している企業のニーズと日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズの両方を可能な限り満たすものとなる方向で基準開発を行う。
- (2) IFRS第15号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理を追加することも検討する。

- (3) 上記(2)にかかわらず、IFRS第15号における理論面の問題提起が聞かれているものについては、IFRS第15号との整合性を図ることの便益及びIFRS第15号と異なる取扱いを定めるとした場合の影響等について慎重に考慮する必要があるため、現段階では方向性を出さず、意見募集文書で識別した論点を一通り議論した後に検討することとする。
- (4) 開発する日本基準の表現については、以下の方針でIFRS第15号の表現を見直すこととする。
  - ① 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS第15号の本文とガイドラインの区分には拘らない。
  - ② 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。
- (5) ガイダンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS第15号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。

(6) 設例の作成については、以下の方針で検討する。

- ① IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。
- ② 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

(7) 今後の会計基準の開発スケジュールは以下のとおりとする。

- ① IFRS 第 15 号及び Topic 606 の強制適用日（IFRS 第 15 号においては 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度、Topic 606 においては 2017 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度）に任意適用が可能となることを当面の目標として検討を進める。
- ② 公開草案を、来年 6 月までに公表することを目標とする。
- ③ 強制適用時期は、会計基準の内容が概ね判明した段階で検討を行う。

以 上

## 別紙2 今後検討すべき課題として抽出したもの

### 【課題1】日本基準における実務において収益（又は利益）の認識時期あるいは貸借対照表の表示が異なるもの

1. 以下は、【課題1】で抽出した項目ごとに、意見募集等で聞かれている懸念等の内容を記載したものである。

（収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの—相違が長期にはならないと考えられるもの）

#### 【論点4】原価を基礎としたポイント引当金

- (1) 自社発行ポイントについて、システム上、取引単位で、財の販売取引とポイント発行取引に、取引対価を按分するために、当初販売した財とポイントの独立販売価格を設定する必要がある等、設計が非常に複雑になることから、システム対応が困難である。
- (2) ポイント制度は販売促進活動として多様な取引で活用されている。現行実務では、ポイントとの交換に要すると見込まれる金額を引当金として費用計上しているものにつき、ポイント発行時に、個々の取引の性質ごとに異なる会計処理（売上の減額か費用か。）が要求される可能性がある。仮に、IFRS 第15号に従って会計処理するためにシステム改修を行う場合、イニシャルコストのみならず、メンテナンスにも多大なコストがかかることが想定される。
- (3) ポイントを付与する取引については、IFRS 第15号と同様の処理を日本基準に導入すると実務が複雑になり、企業負担が大きくなる点を懸念する。重要性を考慮し、現行の日本の会計慣行のポイント引当金の実務を容認する余地があるのではないか。

#### 【論点6】変動対価における収益金額の修正時点

- (1) 変動対価において、重大な戻入れが生じない可能性が高い範囲を見積ることが困難なケースも多い。値引き、リベートに対して変動対価の規定を適用することが適切かどうか検討すべきである。
- (2) リベート支払の条件達成、仮価格の見積り、重大な戻入れが生じないかの判断を行うための業務プロセスの変更が必要となる可能性がある。

- (3) 建設業において、工事進行基準の会計処理を行う上で工事収益総額の適切な見積りが前提となることから、追加変更工事の対価についても適切に把握することが求められるが、我が国の工事契約においては、竣工時まで追加・変更が頻繁に行われること、長年の商慣行などにより追加・変更に関する対価の金額が、当該工事の竣工間際まで発注者と合意に至らないケースが多く、このことから、期末または四半期末までに価格が決定しない場合も多い。

また、追加変更工事の対価を見積って進行基準の決算を行った後に、顧客との間で追加変更の対価が決定することにより、見積り金額と実際の契約金額との差異が生じる可能性があり、重大な戻入れに繋がりにくいリスクが存在している。

### 【論点 9①②】電気事業等における検針日基準、海運業等の輸送サービスにおける実務及び鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入

#### (1) 電気事業等における検針日基準

- ① 検針日基準が適用されている電気料金のように、事業の性質上、期末日の一時点で、すべての顧客に対して財を移転した価格を測定することが極めて困難であり、かつ蓋然性の高い見積りも困難である取引がある。期末日までの収益を認識することとなると、事業遂行上の支障が生じ、また適切な財務諸表の表示につながらないと考えられるため、一定の開示を行うことを条件として、現行の会計処理によることが認められる措置を検討いただきたい。
- ② 継続的で業務量の変動する役務提供契約等で、事務の都合上、月末日以外を締切日として1か月分の業務量を測定し、当月の収益に計上する場合があるが、締切日翌日から月末日までの業務量を見積って収益計上する場合には事務が非常に煩雑になる。
- ③ 一般電気事業者の売上高である電灯・電力料については、電気事業会計規則において、「調査決定の完了した金額を計上する」とされていることから、検針対象期間に供給された電気に関する収益を検針日にまとめて計上している。IFRS 第15号に基づく場合には、顧客に電気が届けられた時点で履行義務が充足され、かつ送電は絶え間なく実施されているため、会計期間に送電が完了した電力に関しては、当該会計期間に収益認識することが考えられるが、顧客に供給される電力量は、現時点では全ての顧客について日々計測するためのインフラが整っておらず、電力量、単価ともに概算見積りにならざるを得ない可能性がある。したがって、新会計基準を開発する場合、電気事業会



計規則の規定との調整を行う必要があると考えられる。

- ④ ガス事業についても、収益を検針日にまとめて計上している事例が多いと考えられ、同様の論点が存在していると考えられる。

## (2) 海運業等の輸送サービス<sup>1</sup>

- ① 実務上、輸送サービスの進捗度を合理的に算定することは困難であり、その仕組みを構築すること及び税法との調整については、多大な労力とコストが発生する一方、仮に一定の期間にわたり収益を認識するとしても企業の期間損益に与える影響は小さく、財務諸表利用者の便益は大きくないと考えられる。
- ② 海運業においては、運送主体（船舶の運航）に着目し、航海単位（空船廻航期間を含む。）で収支計算を行うことが実務慣行として定着してきたが、仮に履行義務の識別の際に運送客体（貨物）に着目することとなると、必然的に発生する空船廻航期間の取扱いについて実務慣行から大きく離れる可能性がある。
- ③ 海運業においては、収益認識が完了基準であっても進行基準であっても、一航海は最長でも3か月程度であり、会計年度で見ると収支計上額に大きな差異は生じず、税務上も役務提供完了基準を原則として複数の会計実務が認められているため、企業の実務負担等のコストと財務諸表利用者における便益のバランスの検討を慎重に行うべきであると考えられる。

## (3) 鉄道業における定期乗車券による旅客運輸収入

- ① 発売日を基準とする方法と有効開始日を基準とする方法の差異の重要性が乏しいことを理由として発売日を基準とする方法を採用しているケースにおいて、仮に発売日を基準とする方法が認められない場合、他社との連絡精算の仕組みの見直しや追加のシステムの開発が必要になる可能性がある。

---

<sup>1</sup> 本論点は、後述する「(IFRS 第15号による会計処理(表示を含む)に対する懸念)」の区分の【論点9①②】「一定の期間にわたり充足される履行義務に関する支配の移転」における輸送サービスへの進行基準の適用に対する懸念にも関連する。

**【論点 10】 出荷基準**

- (1) IFRS 第 15 号における支配の移転の概念との整合性を重視して、収益認識を出荷時点から他の時点に変更することとなる場合には、現場を巻き込むことになるため、一定の移行期間が必要となる。みなし着荷日など実務上の便法を用いることになると思われるが、実務上の便法に対する考え方を示し、企業による移行が容易となる方法を検討すべきである。

(収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの—相違が長期にわたる可能性があるもの)

**【論点1】工事契約会計基準に定める「認識の単位」と異なる契約の結合**

- (1) 建設業においては、工事契約会計基準に基づき、契約書が当事者間で合意された実質的な取引の単位を適切に反映していない場合には、複数の契約書上の取引を結合しており、IFRS 第15号において「同一の顧客（又は顧客の関連当事者）」あるいは「同時又はほぼ同時」という要件の判断により複数の工事契約を「単一の契約」とみなすことができない場合には、収益を認識する時期や金額が異なる。

**【論点3】別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別すること**

- (1) 契約の中の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別することにより、日本基準における実務と収益の認識時期が異なり、(その後の取引価格の配分を含め) 多大な実務負担やシステム変更が生じる可能性がある。
- (2) IFRS 第15号の契約の結合、契約の変更及び履行義務の識別に関する規定を厳格に適用すると、工事収益を認識する物件単位（日本基準の「認識の単位」）を細分化することとなり、現行よりも物件単位の数が著しく増加することが懸念される。実行予算を作成し工事損益を管理する単位は、建設会社の経営管理の観点から非常に重要な事項であり、実質的な取引単位で収益認識するとの観点から、現行の工事収益の認識の単位は、IFRS 第15号においても解釈上成立し得ると考える。
- (3) 米国会計基準と同様に、出荷及び配送活動について、別個の履行義務として識別する必要があるかどうかについて明確化すべきである。

**【論点10】割賦販売**

- (1) 割賦販売契約について、回収基準・回収期限到来基準により収益計上している場合があり、経理指標や業績評価、税務上の取扱いにも影響が生じるとともに、経理処理のプロセスにも変更が生じる。
- (2) 割賦基準（回収基準・回収期限到来基準）の適用は、割賦販売と通常の販売取引との取引の性質の違いをより適切に会計処理に反映させることができ、変動対価の見積りの制限の規定により IFRS ではより慎重な収益認識が求められているこ

とから合理性があると考えられる。

- (3) BOT（建設－譲渡－運営）方式のPFI事業を営むSPCの施設整備費の売上計上は割賦基準に拠っている。未受領の割賦元本について収益の一括計上を求められた場合、応募時に想定していた長期事業計画及び資金計画と異なるため、SPCの経営に大きな影響を与える可能性がある。

**【論点11】顧客の未行使の権利における非行使部分の会計処理（一定期間経過後に負債の消滅を認識すること等の代替的な会計処理の検討）**

- (1) IFRS第15号によると、非行使部分の金額について顧客が権利を行使する可能性がほとんどなくなった時点まで収益を認識できない可能性があり、また商品券等については、商品券発行時に非行使部分を見積ることが困難であることから、一定期間経過後の一時点で残存している負債の認識を中止して、必要に応じて引当金を計上する現行の日本基準における実務を容認することを検討すべきである。

(収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの)

**【論点4】 売価を基礎としたポイント引当金**

- (1) IFRSにおけるポイント制度の会計処理として、日本基準のポイント引当金（一般に販売価格を基礎として測定されている。）を引き続き前受収益として負債認識し、日本基準上、販売促進費等として処理しているポイント引当金の増減額を、売上と相殺することが実務的であり、四半期単位で報告日におけるポイント残高や、期中の失効状況を加味した簡便的な会計処理が認められることを、設例等で明確にして欲しい。

**【論点7】 返品調整引当金**

- (1) 出版物や音楽用ソフトのように返品の割合が高いケースは、ある程度、会計処理が変更になることは理解できるが、返品の割合が少ない場合には、現行の返品調整引当金の会計処理が、新基準の下でも容認されることを明確にして欲しい。

**(IFRS 第 15 号による会計処理 (表示を含む) に対する懸念)****【論点 1】 契約を結合すること**

- (1) 複数の契約の間に相互関連性が認められるケースがあるとしても、企業と顧客が一定の合理性を認めて合意した取引の単位、価格、その他諸条件を取り決めた産物であり、その履行に法的責任を伴うものであるため、契約に高い客観的合理性を認め、個々の契約自体が両当事者間で合意した約束の履行の単位であることに對して配慮すべきである。

**【論点 8】 独立販売価格に基づく取引価格の配分**

- (1) 収益性の異なる履行義務に対し、独立販売価格の比率で取引価格を配分することは企業の事業実態を反映しないものとなるおそれがあるため、契約価格が契約両当事者の合意に基づくものであることに一定の客観性を認め、明らかにこれを修正すべき事情がない限り、契約価格を基礎として取引価格（収益計上予定額）を決定することが考えられる。また、顧客への請求や法的関係においては契約金額が基礎となるため、契約金額と取引価格の双方の管理が必要となり、システム面での対応を含めた実務上の負担が大きい。
- (2) 取引価格を、ポイントを付与する基となる財又はサービスに係る履行義務とポイントの付与等から生じる履行義務に、それぞれの独立販売価格の比で配分することの合理性について懸念する。顧客が付与されたポイントを 1 ポイント 1 円で使用することができる場合に、企業が 1 ポイントを 1 円で測定するほうが経済実態をよりよく表すのではないか（【論点 4】にも関連）。

**【論点 9①②】 一定の期間にわたり充足される履行義務に関する支配の移転**

- (1) 一般的な輸送サービスは、次の理由により、一定の期間にわたり充足される履行義務とすることは適切ではないと考えられる。
- ① 一般的な輸送サービスは、運送人が顧客との物品運送契約により顧客が特定した物品を顧客が指定する場所へ運送するサービスであり、たとえ顧客が指定する場所の近隣まで到達していたとしても、顧客が指定する場所へ運送するまでは、履行義務を果たしたことはない。また、海上輸送において別の企業が残りの履行を引き受けることは現実的に不可能であると考えられる。

- ② 企業が履行義務を果たしていないため、輸送途上の物品について顧客には請求に応じる義務はなく、実務上も顧客が一定地点まで輸送した分の請求を分割して受け入れることは一般的ではない。仮に輸送途上の物品について企業が顧客に対して収益を計上してしまうと、回収できない売上債権を計上することになり、架空の収益の計上、過大な売上債権の計上につながる恐れがある。
- ③ IFRS 第 15 号 BC126 項において、商品が行程の一部だけしか輸送されなかったとしても、別の企業が企業の現在までの履行を実質的にやり直す必要がなく、顧客は企業の履行が生じるにつれて便益を受けるとされているが、その経済的対価は距離に比例して低くなるとは限らないと考えられる（例えば、バンクーバーから船によりパナマ運河経由でニューヨークに運送するような場合）。顧客にとっては最後まで輸送されなければ何ら経済的便益を得ていないと考えられ、企業の履行が生じるにつれて顧客が便益を受けているとは考えられない。

**【論点 9①②】原価回収基準（【追加論点（進捗度の測定方法）】インプット法を使用する場合に、発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときの取扱いを含む。）**

(1) 原価回収基準

- ① 進捗度を合理的に測定できない場合に原価回収基準を適用する場合、完成工事総利益率等の財務指標を歪めるおそれがあり、実態にそぐわない可能性があるとともに、期間損益の比較が困難になる可能性がある。
- ② 実行予算がない段階で発生したコストについて最終的に回収できる金額を見込むことには合理性がないと考えられる。
- ③ 当初原価回収基準を適用し、途中から工事進行基準に変更することになると、システムの大規模な改修、損益管理業務、決算業務の負担が大幅に増加すると考えられる。
- ④ 建設業にとって、従来の日本基準による会計処理と概念を大きく転換させることになる極めて重要な論点であるため、より根本的な基準の考え方に対して整理が必要であると考えられる。

- (2) インプット法を使用する場合に発生したコストが履行義務の充足における企業の進捗度に比例しないときの取扱い
- ① 情報サービス企業において、例えば、第三者から仕入れるソフトウェア及び（又は）ハードウェアを顧客に納品し、これに情報サービス企業が実施するシステムの開発（ソフトウェアのカスタマイズを含む。）を結合して最終的に顧客に提供するようなケースにおいて、これらすべてを単一の履行義務と判定された場合に、仮に本規定が適用されると、工事進行基準の会計処理の中に、原価回収基準と同様の会計処理（すなわち、発生したコストの範囲内でのみ収益を認識する。）が含まれることになり、システム改修を含めた実務対応に多大な影響が出ると考えられる。

#### **【論点 16】 契約を獲得するためのコストの資産化**

- (1) 建設業における工事の受注に要した費用（設計コスト・積算コスト・調査コスト等）を仮払金などとして資産計上するケースがあるが、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストに該当し、発生時に費用として認識しなければならない可能性がある。現行の日本基準における実務においては、受注のために直接要したすべての費用の額は原価に含まれるため、移行時における費用負担の増大や税務上・会計上の異なる管理が必要となる可能性がある。
- (2) 契約を獲得するためのコストのうち、契約を獲得したかどうかに関係なく発生したであろうコストを一律発生時に費用処理すること（例えば、マンション販売における広告宣伝に関する支出）は、費用と収益の対応関係が著しく歪み、実態と乖離するため、慎重に検討すべきであり、取引の実態に即した会計処理を認めることを検討すべきである。

#### **【論点 17】 契約資産と債権の区分表示**

- (1) 契約資産と債権の区分の判断により実務が煩雑となるため、当該区分を設けることの意義やコストと便益が見合っているかについて検討すべきである。
- (2) 建設業においては、建設中の物件について、工事契約上の支払期限が到来しているにもかかわらず未入金となっている残高を債権として表示するために、当該金額の把握のために多大な負担が発生する。また、契約資産と債権の区分が必要となる場合には、建設業において比較可能性のある財務諸表を作成するために、日



本基準における実務における「完成工事未収入金」と、債権及び契約資産との関係を明確にする必要がある。

**【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】契約金額からの金利相当分の区分処理**

- (1) 日本基準における実務においては、貨幣の時間価値の影響を調整していない可能性があるため、財又はサービスの移転と顧客の支払のタイミングが1年を超える契約が多い企業にとっては影響が大きい。
- (2) 工事契約においては、我が国において出来高払いは一般的ではなく、竣工払いの割合が大きいうえに、出来高に応じた工事代金の支払いが1年以内となることは少ないため、本論点の影響を受ける可能性があるが、工事契約は個別性が高いことから、一般に観察可能な現金販売価格はないため、金融要素の調整は実務上極めて困難である。また、金融要素の調整が必要な場合、受注高の管理や債権管理に極めて大きな影響がある。

**【課題 2】 重要性に関する事項**

2. 【課題 2】については、抽出した論点全体について対応しているため、今後検討すべき課題として抽出した各論点の項目のみを示している。

**(一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの)**

【論点 1】 重要性のない場合の契約の結合

【論点 2】 重要性のない契約変更

【論点 3】 重要性のない履行義務の識別（米国会計基準における定めへの対応を含む。）

【論点 4】 重要性のない場合のポイント引当金

【論点 4】 ポイント等の追加的な財又はサービスを取得するオプションからの別の履行義務の識別

【論点 7】 返品割合が少ない取引の場合の返品調整引当金

【論点 8】 独立販売価格に基づく取引価格の配分

【論点 9①②】 小口工事や工期がごく短い工事

【論点 9①②】 原価回収基準

【論点 10】 出荷基準

【論点 16】 契約コストの資産化、償却、減損、減損損失の戻入れ等

【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】 契約金額からの金利相当分の区分処理

### 【課題3】ガイダンスの追加及び【課題4】設例の作成

3. 【課題3】及び【課題4】については、これまで異なる対応を行うべきという意見が聞かれていないため、両方の課題をまとめて、今後検討すべき課題として抽出した各論点の項目を示している。

#### (判断の困難さがあるケース)

【論点2】建設工事及びソフトウェアの受注制作における契約変更

【論点5】映画や音楽等のライセンス契約、医薬品の導出取引、ミニマムギャランティを収受するライセンスの供与、ソフトウェア等のライセンスの供与

【論点6】仮価格に基づく取引、売上リベート、ペナルティー、インセンティブ・ボーナス、医薬品の知的財産の導出取引等

【論点13】百貨店業界及びチェーンストア業界における消化仕入等の取引、設備工事のコストオン取引

【論点14】消費税等

【追加論点（契約の識別）】契約の識別時点

#### (解釈の困難さがあるケース)

【論点4】三者以上が関与するポイント制度等における履行義務の判断（他社ポイント、クレジットカード、代理人がポイントを付与するケース）

【論点9①②】民法等に基づく強制可能な権利の要件に対する判断（工事契約及びソフトウェアの開発）

【論点10】有償支給取引

【論点11】全国百貨店共通商品券

以上

## 別紙3 現時点における事務局の提案内容

### 収益認識の単位及び取引価格の配分に関する事項の検討

1. 以下は、契約書ベースの会計処理との相違に関する実務上の問題に対応するための現時点における提案の内容を記載したものである。

契約の結合、履行義務の識別及び取引価格の配分については、工事契約会計基準及びソフトウェア取引実務対応報告の記載を参考にして、以下を定めてはどうか。

1. 第XX項（『17、22、74）の定めにかかわらず、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合には、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの金額にしたがい収益を認識することができる。
  - (1) 顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること
  - (2) 顧客との個々の契約において、顧客に移転する財又はサービス内容及び金額が適切に定められていること

### 【課題2】重要性に関する事項の検討

2. 以下は、【課題2】で抽出した項目ごとに、現時点における提案の内容を記載したものである。

#### 【論点1】重要性のない場合の契約の結合

契約の結合については、現状の契約書ベースの会計処理との相違について実務上の問題が識別されており、代替的な方法を追加的に定めることの要否及び追加的に定める場合の要件について検討を行う。

#### 【論点2】重要性のない契約変更

新基準の「契約変更」において、以下を定めてはどうか。

1. 第XX項（『21）の定めにかかわらず、契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合には、当該契約変更について会計処理する

にあたり、第 XX 項(1) (¶ 21(a)) 又は第 XX 項(2) (¶ 21(b)) のいずれの方法も認められる。

**【論点 3】 重要性のない履行義務の識別 (米国会計基準における定めへの対応を含む。)**

新基準の「履行義務の識別」において、以下を定めてはどうか。

2. 第 XX 項 (¶ 22) の定めにかかわらず、約束した財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合には、当該約束した財又はサービスが履行義務であるのかについて評価しないことができる。顧客との契約の観点で重要性が乏しいか否かを判定するにあたっては、当該約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮し、契約全体における当該約束した財又はサービスの相対的な重要性を検討する。
3. 第 XX 項 (¶ 22) の定めにかかわらず、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動については、財を移転する約束を履行するための活動として会計処理し、履行義務として識別しないことができる。当該方法は、類似する種類の取引に対して首尾一貫して適用する。

**【論点 4】 重要性のない場合のポイント引当金**

ポイント引当金の会計処理について、重要性に関する定めを新基準に含めないことが考えられるがどうか。

**【論点 6】 変動対価における収益の認識時点**

新基準の「変動対価」において、以下のように定めてはどうか。

4. 第 XX 項 (¶ 50-59) の定めにかかわらず、契約開始時から変動対価に関する不確実性が解消されるまでの期間が短い場合 (例えば、3 か月程度) には、契約開始時に当該変動対価の金額を見積らず、変動対価に関する不確実性が解消される時点で、当該金額を取引価格に含めることができる。

**【論点 7】 返品率が少ない取引の場合の返品調整引当金**

返品調整引当金の会計処理について、重要性に関する定めを新基準に含めないことが考えられるがどうか。

**【論点 8】 独立販売価格に基づく取引価格の配分**

新基準の「履行義務への取引価格の配分」において、以下を定めてはどうか。

5. 第 XX 項（『79）の定めにかかわらず、履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財又はサービスが契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性に乏しいと認められるときには、当該財又はサービスの独立販売価格の見積方法として、第 XX 項(3)（『79(c)）における残余アプローチを使用することができる。

**【論点 9①②】 小口工事や工期がごく短い工事**

新基準の「一定の期間にわたり充足される履行義務」において、以下のように定めてはどうか。

**(一定の期間にわたり充足される履行義務)**

6. 第 XX 項（『35）の定めにかかわらず、工事契約について、契約開始時から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる。
7. 受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じて前項の定めを適用することができる。

**(結論の背景)**

8. 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）においては、「工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定される。このような取引については、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の按分計算を行う必要はなく、通常、工事完成基準を適用することになると考えられる。」とされていた。本会計基準では、この記載にあるように、工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいと想定され、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識しても財務諸表間の比較可能性を損なうものではないと考えられるため、当該方法を認めている（第 XX 項参照）。
9. 受注制作のソフトウェアについては、工事契約会計基準において、工事契約に準じて適用することとされており、本会計基準では、工事契約会計基準の取扱いを踏襲し、契約開始時から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識する方法を認めている（第 XX 項参照）。

**(用語の定義)**

10. 「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。

**【論点 10】 出荷基準**

新基準の「一時点で充足される履行義務」において、以下を定めてはどうか。

11. 第 XX 項（『38）の定めにかかわらず、商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が通常の期間である場

合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。

商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転された時までの期間が通常の間である場合とは、国内における出荷及び配送に要する日数に照らして合理的と考えられる日数をいい、通常、一週間以内のものをいう。

【追加論点（契約における重大な金融要素の存在）】契約金額からの金利相当分の区分処理

契約金額からの金利相当分の区分処理については、追加的な重要性に関する定めを新基準に含めないこととすることが考えられるかどうか。

以 上